T. Flemming Ruud, Ladina Jenal

Internal Control

Ganzheitliche Interne Steuerung und Kontrolle (ISK)

Interne Steuerung und Kontrolle (Internal Control) hat mit der Verabschiedung des Sarbanes-Oxley Act im Jahr 2002 stark an Bedeutung gewonnen. Diese Entwicklung ist zu begrüssen. Eine von den Autoren kritisierte, zu starke Fokussierung auf die finanzielle Berichterstattung lässt jedoch das Potential einer ganzheitlichen ISK unausgeschöpft. Im Beitrag werden konzeptionelle Überlegungen für eine ganzheitliche Gestaltung der ISK vorgestellt und erste Ansätze für ein Global-Assurance-Konzept aufgezeigt.

1. Grundlagen

Gemäss der international anerkannten Definition des *COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)* ist *Interne Steuerung und Kontrolle (ISK)* «ein Prozess, beeinflusst durch den Verwaltungsrat, das Management oder andere Mitarbeitende und konzipiert, um eine zweckmässige Sicherheit in bezug auf die Erreichung von Zielen in den folgenden Kategorien bieten zu können:

- Wirksamkeit und Effizienz der Tätigkeiten;
- Verlässlichkeit der finanziellen Berichterstattung;
- Gesetzes- und Normenkonformität» [1].

Im Grunde hat jedes Unternehmen mindestens ansatzweise eine ISK (z. B. Funktionentrennung, Vieraugenprinzip, Abstimmungen in der Buchhaltung). Doch erst mit dem Sarbanes-Oxley Act und dem Turnbull-Report ist sie zu einem Begriff geworden, mit dem sich auch Verwaltungsräte und die Unternehmensleitung auseinandersetzen müssen. In bezug auf die ISK verlangt der Act insbesondere, dass die Unternehmensleitung als verantwortlich für die ISK zu bezeichnen ist (Sec. 302) und dass diese eine Stellungnahme zur Angemessenheit der internen Kontrollstrukturen und -prozesse im Bereich der finanziellen Berichterstattung abgibt, welche zudem von der Revisionsstelle zu beurteilen ist (Sec. 404). Wegen der extraterritorialen Anwendung gelten diese Bestimmungen auch für Schweizer Unternehmen, welche US-börsenkotiert sind oder zu einem dort kotierten Unternehmen gehören. Ausserdem wird mit dem neuen Revisionsaufsichtsgesetz die Angemessenheit der ISK in Zukunft durch die Revisionsstelle geprüft werden müssen, womit alle grösseren Schweizer Unternehmen über eine solche verfügen sollten.

Aus Sicht der Autoren ist die erhöhte Publizität der ISK zu begrüssen. Gleichwohl ist eine gewisse kritische Distanz zu dieser Entwicklung angebracht. Zentraler Kritikpunkt ist der starke Fokus auf interne Kontrollen, welche sich auf die finanzielle Berichterstattung beziehen. Zudem ist zu befürchten, dass aufgrund einer kurzfristigen Sichtweise prinzipiellen Überlegungen zur ISK zu wenig Beachtung geschenkt wird. In diesem Beitrag werden einige dieser Überlegungen zu einer ganzheitlichen ISK ausgeführt.



T. Flemming Ruud, PhD, Wirtschaftsprüfer (Norwegen), Professor für Wirtschaftsprüfung und Internes Audit, Universität Zürich, Ständiger Gastprofessor an der Universität St. Gallen und der Norwegian School of Management in Oslo, Zürich

2. Ansätze zu einer ganzheitlichen ISK

2.1 ISK als Teil der Unternehmenskultur

Eine angemessene ISK kann nicht in erster Linie auf das Vorhandensein von Grundsätzen, Handbüchern und Dokumenten reduziert werden. Ausgangs- und Mittelpunkt der ISK sind vielmehr Menschen – der Verwaltungsrat, das Management und die Mitarbeitenden eines Unternehmens. Voraussetzung einer wirksamen ISK ist ein gesundes Bewusstsein für Steuerungs- und Kontrollfragen als Bestandteil der Unternehmenskultur. Dies zeigt das COSO-Framework in eindeutiger Weise: Die Unternehmenskultur ist Teil des Kontrollumfeldes [2], das die Basis des COSO-Modells und folg-

lich der vier anderen ISK-Komponenten [3] bildet.

Auch im *CoCo(Criteria on Control)*-Framework hat das Kontrollbewusstsein eine zentrale Stellung. Das CoCo führt eine wirksame ISK auf Mitarbeitende zurück, die den Zweck ihrer Handlungen verstehen (Purpose), sich verpflichtet fühlen, ihre Aufgaben ständig gut zu machen (Commitment), die notwendigen Fähigkeiten dazu haben (Capability) und ihre Handlungen überwachen und auch verbessern können (Monitoring & Learning) [4].

Der erste Schritt in Richtung einer ganzheitlichen ISK beinhaltet somit die Verankerung der ISK-Grundsätze in der Unternehmenskultur. Die Verantwortungsträger und Mitarbeitenden sollten sich die oben genannten vier CoCo-Elemente vergegenwärtigen und in ihren Handlungen anwenden. Damit kann dem Grundsatz der kontinuierlichen Verbesserung in allen Unternehmensbereichen und -prozessen nachgekommen werden und nicht nur bei der ISK.

2.2 Mehrdimensionale Zieldefinition

Um den Bedürfnissen eines Unternehmens gerecht zu werden, hat ein Kontrollkonzept dessen unterschiedliche Ziele zu berücksichtigen. Anerkannte Control-Frameworks befürworten daher eine mehrdimensionale Zielsetzung der ISK, welche folgendes umfasst [5]:

- Strategische Ziele, die sich an der Unternehmensmission ausrichten und diese unterstützen (Strategic);
- den wirksamen und effizienten Ressourceneinsatz (Operations);
- die Zuverlässigkeit der externen und der internen Berichterstattung (Reporting);
- die Einhaltung von Gesetzen, Richtlinien und internen Anweisungen (Compliance).

Zwischen diesen vier Zielkategorien lässt sich keine trennscharfe Abgrenzung vornehmen. So ist z. B. die Einhaltung gesetzlicher Bestimmungen im Rahmen der externen Berichterstattung zu beurteilen oder die Berücksichtigung interner Anweisungen bei der effizienten Betriebsführung. Wegen dieser Überschneidungen ist es empfehlenswert, die vier Zielkategorien in einer integrierten Art und Weise anzugehen.

Anders als diese Frameworks konzentriert sich der Sarbanes-Oxley Act in Sec. 404 auf eine Stellungnahme zu den «internen Kontrollstrukturen und -prozessen» im Bereich der finanziellen Berichterstattung. Damit klammert es strategische und operative Kontrollen sowie solche zur Compliance aus. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist diese Beschränkung auf die finanziellen Kontrollen zu kritisieren.

2.3 ISK als Teil der Geschäftsprozesse

Die aktuelle Situation der ISK weist gewisse Parallelen mit den Anfängen des Qualitätsmanagements auf. So wurden früher Qualitätskontrollen erst am Schluss eines Prozesses durchgeführt. Diese Endkontrollen wurden als Kostenposten betrachtet, welche kaum zur Wertschöpfung beigetragen haben. Zuständig waren Mitarbeitende, welche ansonsten keinen Bezug zum Produktionsprozess hatten und daher auch nicht präventiv eingreifen konnten. Demgegenüber wird Qualität heute im Rahmen eines umfassenden Qualitätsmanagements sichergestellt, das auch Zulieferer und Kunden einbindet. Qualität wird dadurch direkt in die Produkte und Dienstleistungen eingebaut. Alle Mitarbeitenden und die Unternehmensleitung sind Teil des Qualitätsmanagements, das wiederum integrierter Bestandteil der Unternehmenskultur und der unternehmerischen Wertschöpfung ist.



Ladina Jenal, lic. oec. HSG, CIA, Doktorandin an der Universität St. Gallen und wissenschaftliche Mitarbeiterin von Prof. T. Flemming Ruud, Zürich

Die ISK wird eine ähnliche Entwicklung durchlaufen müssen, bis sie als integrierter Bestandteil der unternehmerischen Wertschöpfung verstanden wird. Wichtig ist, dass sie als Prozess implementiert wird, der die gesamte Wertschöpfungskette durchdringt und in die verschiedenen Geschäftsprozesse integriert ist («built in»). Die ISK sollte Bestandteil der Planung, Durchführung und Überwachung der Geschäftsprozesse sein und so zu einem Werkzeug des Managements werden. Einmal eingeführt, sind die Prozesse und Strukturen der ISK regelmässig zu beurteilen, um bei Ineffizienzen angemessene Massnahmen ergreifen zu können. Auf diese Weise kann eine ISK geschaffen werden, welche zur Erreichung der Unternehmensziele beiträgt und nachhaltig Mehrwert bringt.

3. Integration der verschiedenen Steuerungs- und Kontrollfunktionen

Unternehmen verfügen über verschiedene Steuerungs- und Kontrollfunktionen, um die Herausforderungen eines zunehmend komplexer werdenden Geschäftsumfelds bewältigen zu können. Dazu zählen z. B. das Risiko- und das Qualitätsmanagement, das Controlling, Compliance-Stellen und Abteilungen, welche für die IT-Sicherheit zuständig sind. Je nach Grösse des Unternehmens werden zudem Funktionen geschaffen, welche für die unabhängige Prüfung der Unternehmensprozesse im allgemeinen und dieser Steuerungs- und Kontrollfunktionen im speziellen zuständig sind, so das Interne Audit. Ferner gibt es externe Stellen, welche Überwachungsaufgaben wahrnehmen, v. a. die externe Revision.

Betrachtet man nun diese verschiedenen Funktionen, so lassen sich einige

Defizite ausmachen. Die Pflichtenhefte der Funktionen weisen zum Teil recht grosse Überschneidungen auf. Dennoch können Kontrollücken nicht ganz ausgeschlossen werden. Es ist denkbar, dass Überschneidungen und Lücken bewusst in Kauf genommen werden, weil sich deren Reduktion nicht lohnt. Häufiger trifft es jedoch zu, dass Unternehmen in Unkenntnis bezüglich dieser Überschneidungen und Lücken sowie der damit zusammenhängenden Risiken sind.

Konzepte, welche eine derart umfassende Integration [6] der Steuerungs- und Kontrollfunktionen eines Unternehmens behandeln, gibt es zur Zeit kaum [7]. Aus diesem Grund skizzieren die Autoren die einzelnen Schritte, welche zur Integration der Funktionen naheliegend sind.

3.1 Bestandesaufnahme

Grundlage für das Vorgehen bildet eine Zusammenstellung der verschiedenen Steuerungs- und Kontrollfunktionen eines Unternehmens. Dabei werden die jeweiligen Pflichten und Verantwortlichkeiten in zweckmässigem Detaillierungsgrad aufgezeichnet. Hier gilt der Grundsatz «Substance over Form», d. h., es ist auf die tatsächlichen Verhältnisse einzugehen und nicht auf formelle Aspekte zu fokussieren.

3.2 Ermittlung der Bedürfnisse

In einem zweiten Schritt werden die aktuellen und die zukünftigen Steuerungs- und Kontrollbedürfnisse ermittelt. Im Vordergrund stehen die Bedürfnisse von Verwaltungsrat/Audit Committee und Management als Verantwortlichen für die ISK einerseits und anderseits von der externen Revision, die als Organ zur Beurteilung der ISK verpflichtet ist.

Bei der Bedarfsermittlung ist ein risikoorientiertes Vorgehen angebracht. Die identifizierten Steuerungs- und Kontrollbedürfnisse sollten sich an den Unternehmenszielen orientieren und sich insbesondere auf Aspekte beziehen, welche risikobehaftet sind.

3.3 Analyse von Lücken und Überschneidungen

Im dritten Schritt werden Lücken und Überschneidungen identifiziert und analysiert. Dabei wird unterschieden zwischen wesentlichen Lücken und Überschneidungen, die zu reduzieren sind, und unwesentlichen, die so belassen werden können. Zusätzlich kann es angebracht sein, nicht mehr sinnvolle oder benötigte Kontrollen aufzudecken, welche aufgegeben werden können.

3.4 Identifikation von Integrationspotentialen

Im nächsten Schritt werden die Integrationspotentiale analysiert. Dabei ist in Betracht zu ziehen, dass die Steuerungs- und Kontrollfunktionen in unterschiedlichem Ausmass zusammenwirken können. Bei einer *Koordination* teilen die einbezogenen Parteien relevante Informationen und koordinieren ihre Pläne, doch führen sie ihre Steuerungs- und Kontrollaktivitäten eigenständig durch. Die *Kooperation* zeichnet sich durch eine intensive Zusammenarbeit bei der Risikoanalyse sowie der Planung und Durchführung der Aktivitäten aus. Bei einer *Fusion* werden die zwei Steuerungs- und Kontrollfunktionen organisatorisch zusammengelegt.

Für jede Funktion wird untersucht, wie sie zu den anderen Funktionen in Beziehung steht. Je nach Art der Beziehung können Umfang und Form der Interaktion festgelegt werden, z. B. die Häufigkeit von gemeinsamen Sitzungen und die Form des schriftlichen Informationsaustauschs.

3.5 Umsetzung der Integration der Funktionen

Nach den analytischen Vorarbeiten gilt es, die Integrationspotentiale im Unternehmen umzusetzen. Dieser Prozess wird überwacht, um bei allfälligen Abweichungen die notwendigen Massnahmen einleiten zu können. Nachdem die Umsetzung erfolgt ist, soll regelmässig eine Neuabstimmung der Steuerungs- und Kontrollfunktionen vorgenommen werden.

Eine solche Integration der Steuerungs- und Kontrollfunktionen ist vielversprechend. Sie ermöglicht einen wirksameren und effizienteren Ressourceneinsatz. Es ist zudem davon auszugehen, dass die Qualität der ISK mit dem gestärkten Bewusstsein zunehmen wird. Des weiteren kann eine Abstimmung der Funktionen die zum Teil recht komplexe ISK-Struktur des Unternehmens vereinfachen. Damit wird Assurance Providers wie dem Internen Audit erleichtert, eine ganzheitliche Beurteilung der ISK vorzunehmen und so eine Global Assurance [8] abgeben zu können.

4. Rolle des Internen Audits

4.1 IIA-Standard 2120

Bisher wurde der Beitrag des Internen Audits zur wirksamen ISK nicht ausgeführt. Dies mit gutem Grund – das Interne Audit ist keine Steuerungs- und Kontrollfunktion, sondern eine Prüfungsfunktion [9]. Standard 2120 des *Institute of Internal Auditors (IIA)* legt fest, dass das Interne Audit das Unternehmen bei der Aufrechterhaltung wirksamer Steuerung und Kontrolle unterstützt, indem es deren Wirksamkeit und Effizienz beurteilt sowie kontinuierliche Verbesserungen fördert. Die Gestaltung und Durchführung von Steuerungs- und Kontrollaktivitäten liegt somit ausserhalb des Aufgabengebiets des Internen Audits.

4.2 Ideale Voraussetzungen des Internen Audits

Wie in den vorangehenden Abschnitten aufgezeigt wurde, kann die ISK eines Unternehmens in mehrfacher Hinsicht verbessert werden. Im Vordergrund wurden dabei die Einbettung der ISK in die Strukturen und Prozesse des Unternehmens, die ganzheitliche Zieldefinition sowie die Integration der verschiedenen Steuerungs- und Kontrollfunktionen gestellt. Dies stellt einen ersten Ansatzpunkt für eine zukunftsweisende Tätigkeit des Internen Audits dar. So haben Interne Auditoren wegen ihrer Tätigkeit und Ausbildung umfassende Kenntnisse der ISK

sowie der «people, processes and structures» eines Unternehmens. Als interne Funktion ist das Interne Audit bestens mit der Unternehmenskultur vertraut und zeichnet sich trotzdem durch Objektivität und eine gewisse kritische Distanz zum Unternehmen aus. Unter anderem dank dieser Eigenschaften ist es mehr als andere Stellen im Unternehmen dafür prädestiniert, zu einem Förderer der ganzheitlichen ISK zu werden.

4.3 Beratende Rolle des Internen Audits

Je nach Zustand der ISK eines Unternehmens kommt dem Internen Audit eine andere Rolle zu. Ist die ISK nicht zweckmässig, soll sich das Interne Audit bei den Verantwortungsträgern für deren Verbesserung stark machen. Hier kann das Interne Audit empfehlend tätig sein und anfänglich auch gewisse Ausbildungsaufgaben im Bereich der ISK übernehmen.

Liegt bereits eine angemessene ISK vor, kann das Interne Audit die verschiedenen Steuerungs- und Kontrollfunktionen des Unternehmens auf Lücken und Überschneidungen hin analysieren. Je nach deren Ausmass kann das Interne Audit koordinierende Massnahmen empfehlen oder die Initiierung eines Integrationsprojekts vorschlagen. Das Interne Audit kann dabei auch konkrete Vorschläge unterbreiten, doch hat es die Grundsätze der Unabhängigkeit und der Objektivität zu beachten.

4.4 Beurteilende Rolle des Internen Audits

Das Interne Audit hat die Wirksamkeit und Effizienz der ISK zu beurteilen. Das Ergebnis dieser Beurteilung teilt es den relevanten Verantwortungsträgern, in erster Linie dem Verwaltungsrat und der Unternehmensleitung, mit.

Wie bereits früher argumentiert wurde, kann nur eine ganzheitliche Beurteilung der ISK die tatsächliche Lage angemessen erfassen. Diese Beurteilung umfasst nebst der Zweckmässigkeit der Zielsetzung auch die Verwurzelung der ISK in Unternehmenskultur, -struktur und -prozessen sowie das Vorhandensein von Überschneidungen und Kontrollücken zwischen den verschiedenen Funktionen. Um eine aussagekräftige Beurteilung abgeben zu können, soll das Interne Audit gemäss IIA-Standard 2050 seine Aktivitäten mit anderen internen und externen Assurance Provider koordinieren und den Informationsaustausch mit ihnen pflegen.

Voraussetzung für eine zuverlässige Beurteilung sind u. a. Unabhängigkeit und Objektivität der Beurteiler. Des weiteren müssen die Beurteiler über die notwendige Fachkompetenz und Kenntnis des Unternehmens verfügen. Wie bereits in anderem Zusammenhang gezeigt, sind dies Eigenschaften, über die Interne Auditoren verfügen. Die Autoren dieses Beitrags sind deshalb überzeugt, dass das Interne Audit als Global Assurer sowohl dem Verwaltungsrat als auch der Unternehmensleitung eine wichtige und wertvolle Dienstleistung erbringen kann.

5. Konsequenzen für die externe Revision

Sec. 404 des Sarbanes-Oxley Act verlangt nebst der Stellungnahme der Unternehmensleitung auch die Beurteilung der ISK durch die externe Revision sowie eine entsprechende Berichterstattung. Im Auditing Standard No. 2 des *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)* [10] ist diese Prüfung der ISK geregelt. Indem das Interne Audit die ISK beurteilt und bei Bedarf Verbesserungsmassnahmen empfiehlt sowie mit der externen Revision zusammenarbeitet, kann deren zusätzlicher Prüfungsaufwand reduziert werden.

6. Fazit

Die gestiegene Anzahl Aktivitäten zur Förderung und Sicherung einer angemessenen ISK ist grundsätzlich begrüssenswert. Dennoch sind hier ein paar

kritische Anmerkungen zur aktuellen Entwicklung angebracht. Die starke Anbindung an den Sarbanes-Oxley Act kann zu einer einseitigen Ausrichtung der ISK auf die finanzielle Berichterstattung führen. Dies verhindert die angemessene Berücksichtigung der strategischen, operativen und Compliance-Ziele.

Die Pflicht zur Unterhaltung einer wirksamen ISK verdeckt die Tatsache, dass die ISK lediglich ein Mittel zum Zweck und nicht Ziel an sich sein sollte. Die ISK ist nicht als isolierte Einzelhandlung aufzufassen, sondern als ein kontinuierlicher Prozess, der mit den verschiedenen Geschäftsprozessen verflochten ist. Damit sie dem Unternehmen nachhaltig Nutzen stiften kann, muss die ISK in mehrfacher Hinsicht im Unternehmen integriert sein. Diese Integration umfasst:

- die Verwurzelung in der Unternehmenskultur;
- die Verflechtung mit den Geschäftsprozessen;
- die ganzheitliche Berücksichtigung strategischer und operativer sowie Berichterstattungs- und Compliancebezogener Ziele;
- die zweckmässige Integration der verschiedenen Steuerungs- und Kontrollfunktionen.

Schliesslich ist die Wirksamkeit der ganzheitlichen ISK kontinuierlich zu beurteilen und zu überwachen. Den Verantwortungsträgern im Unternehmen, in erster Linie dem Management und dem Verwaltungsrat, ist diesbezüglich eine Global Assurance zu geben. Hierbei kann dem Internen Audit eine besondere Rolle als Global Assurer zukommen.

Anmerkungen

1 Vgl. COSO, S. 3.

2 Das Kontrollumfeld (bzw. das «Interne Umfeld» beim COSO ERM) umfasst u. a. folgendes: Integrität, ethische Werthaltung, «Tone at the Top», Unternehmensstruktur, Regelung der Verantwortlichkeiten.

3 Gemäss COSO umfasst die ISK fünf Komponenten. Nebst dem Kontrollumfeld sind das: Risikobeurteilung, Steuerungs- und Kontrollaktivitäten, Information und Kommunikation sowie Monitoring.

4 Vgl. CoCo, Abs. 5.

5 Vgl. COSO ERM, S. 3 / COSO, S. 13 / CoCo, Abs. 6 / HWP, Abs. 3.3222 / Turnbull Report, Abs. 20. Die strategischen Ziele werden nur im COSO ERM und im HWP explizit erwähnt.

6 Der Begriff «Integration» ist nicht einer Fusion der Funktionen gleichzusetzen. Vielmehr fasst er verschiedene Möglichkeiten einer verstärkten Interaktion zwischen den Funktionen zusammen.

7 Einen möglichen Ansatz dazu stellen die Autoren Pfyffer und Bodenmann in der vorliegenden Ausgabe «Der Schweizer Treuhänder» vor.

8 Eine «Global Assurance» ist eine ganzheitliche Beurteilung der ISK inkl. der verschiedenen Steuerungs- und Kontrollfunktionen eines Unternehmens und bezweckt die Unterstützung der Verantwortungsträger mit entscheidungsrelevanten Informationen.

9 Vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP), Abs. 3.111.

10 Das PCAOB wurde aufgrund einer entsprechenden Bestimmung im Sarbanes-Oxley Act gegründet und bezweckt v. a. die verstärkte Regulierung der Wirtschaftsprüfungsbranche.

Literatur

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 1994. COSO, Internal Control – Integrated Framework.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2004. COSO ERM, Enterprise Risk Management – Integrated Framework, Executive Summary.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), 2004. Auditing Standard No. 2: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements.

Sarbanes-Oxley Act of 2002. H. R. 2763.

The Canadian Institute of Chartered Accountants, 1995. «CoCo», Guidance on Control.

The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, 1999. «Turnbull Report», Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code.

Treuhand-Kammer, 1998. HWP, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung.

RESUME

Contrôle interne

L'augmentation du nombre des activités destinées à promouvoir et à garantir un *système interne de pilotage et de contrôle (SPC)* doit en principe être accueilli favorablement. Quelques remarques critiques relatives au développement actuel se justifient cependant. Un lien étroit avec le Sarbanes-Oxley Act peut avoir pour conséquence une orientation trop prononcée du SPC sur le rapport financier, avec pour conséquence de ne pas prendre en compte de manière appropriée les objectifs de compliance stratégiques et opérationnels. L'obligation de mettre en application un SPC efficace occulte le fait que ce système devrait être un moyen et non une fin en soi. Le SPC ne doit pas être compris comme une action isolée mais comme un processus continu interconnecté avec divers processus commerciaux. Afin que l'entreprise puisse tirer un profit durable de ce système, celui-ci doit être intégré à plusieurs égards. Cette intégration comprend:

– l'enracinement dans la culture d'entreprise;
– l'interconnection avec les processus commerciaux;
– la prise en compte globale d'objectifs stratégiques et opérationnels axés sur le rapport et la compliance;
– l'intégration cohérente des différentes fonctions de pilotage et de contrôle.

En fin de compte, il est nécessaire d'évaluer et de contrôler en permanence l'efficacité du SPC. Une «Global Assurance» doit être fournie aux responsables de l'entreprise, en premier lieu au management et au conseil d'administration. L'audit interne peut alors assumer le rôle spécial de «Global Assurer». *TFR/LJ/AFB*